



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 20/10/2015

Αριθμός απόφασης: 4233

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ , με έδρα στο Αττικής, επί της οδούκατά του υπ' αριθμ.....φύλλου ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθμ.....φύλλο ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, του οποίου ζητείται η ακύρωση καθώς και την

από 16/04/2015 Έκθεση Ελέγχου Ανάκτησης των αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.ζπαρ.1του άρθρου 169 του ν.4099/2012 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 20/10/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ««.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το υπ' αριθμ. Φύλλο Ελέγχου για ανάκτηση Κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 ν. 3220/2004 (άρθρο 169 παρ.1 του ν.4099/2012) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό ενίσχυσης προς ανάκτηση **342.654,93 €** πλέον αναλογούντες τόκοι **152.479,98 €** ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **495.134,91€**.

Συγκεκριμένα με την υπ'αριθμ./15-11-2013 εντολή ελέγχου πραγματοποιήθηκε έλεγχος ανάκτησης κρατικών ενισχύσεων βάσει του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012, από την Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα επιχείρηση και προέκυψε ότι στην χρήση 2003 πραγματοποίησε επενδυτικές δαπάνες προς κάλυψη του ανωτέρω αποθεματικού, ύψους 979.014,08 € οι οποίες δεν είναι εξ' αρχής επιλέξιμες σε κανένα πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων γιατί πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.3220/2004, ήτοι 28/1/2004. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη με την οποία προσδιορίστηκε η ενίσχυση προς ανάκτηση στο ποσό των 342.654,93 ευρώ η οποία αντιστοιχεί στο 35% (συντελεστής φορολογίας εισοδήματος) του ποσού των 979.014,08 € καθώς και οι προβλεπόμενοι αναλογούντες επ' αυτής τόκοι ποσού 152.479,98 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει η επανεξέταση και η ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Το συμπέρασμα του ελέγχου είναι παντελώς αυθαίρετο και νόμω αβάσιμο, ουδόλως στηρίχτηκε στις διατάξεις του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012 κα του άρθρου 2 παρ.11 του ν.3220/2004 αλλά στηρίχτηκε αποκλειστικά και μόνο στις αυθαίρετες και μη σύνομες εφαρμοστικές οδηγίες της ΠΟΛ.1231/2013 στις οποίες αναφέρεται ότι όσες επενδύσεις πραγματοποιήθηκαν πριν από τις 28-01-2004 δεν είναι επιλέξιμες .
- Ο διενεργηθείς έλεγχος κατάργησε και δεν παρείχε στην προσφεύγουσα εταιρεία το δικαίωμα να εξετασθεί η συμβατότητα των επενδυτικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση 2003 με τα εγκεκριμένα πλαίσια και καθεστώτα ενισχύσεων της Ε.Ε. (ΕΚ 70/2001 και του ν.2601/1998) καθόσον τις απέρριψε ως εξ'αρχής μη επιλέξιμες επειδή πραγματοποιήθηκαν πριν την 28/01/2014 .

- Οι εν λόγω πραγματοποιηθείσες δαπάνες αφορούν δε προβλεπόμενες από τον ν.2601/1998 περιπτώσεις και έχουν κριθεί σύννομες και αποδεκτές από την φορολογική διοίκηση από τον πραγματοποιηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος των χρήσεων 2000 έως 2004 που ολοκληρώθηκε από τοκαθώς και από τον ειδικό έλεγχο από τηνκατόπιν της υπ'αριθμ.147/2008 εντολής ελέγχου στα πλαίσια του ν.3614/2007 .

Επειδή, βάσει της Απόφασης 2008/723/EK της 18^{ης} Ιουλίου 2007 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής:
Άρθρο 1 § 1. Το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που εφαρμόστηκε από την Ελλάδα βάσει του άρθρου 2 του νόμου 3220/2004 είναι ασυμβίβαστο με την κοινή αγορά....

Άρθρο 2 :Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης δεν συνιστούν ενίσχυση εάν, κατά το χρόνο της χορήγησής τους, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε κανονισμό που έχει εκδοθεί δυνάμει του άρθρου 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου και που ήταν εφαρμοστέος κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης.

Άρθρο 3:Οι μεμονωμένες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης οι οποίες, κατά το χρόνο της χορήγησής της, πληρούσαν τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε κανονισμό που έχει εκδοθεί δυνάμει του άρθρου 1 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 ή από άλλο εγκριθέν καθεστώς ενισχύσεων, είναι συμβιβάσιμες με την κοινή αγορά μέχρι του ανωτάτου ορίου έντασης ενίσχυσης που εφαρμόζεται γι' αυτό το είδος ενισχύσεων.

Άρθρο 4 : 1. Η Ελλάδα οφείλει να ανακτήσει από τους δικαιούχους τις ασυμβίβαστες ενισχύσεις που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 της παρούσας απόφασης. 2. Επί των ποσών των ενισχύσεων που πρέπει να ανακτηθούν οφείλονται τόκοι από την ημερομηνία που τέθηκαν στη διάθεση των δικαιούχων μέχρι το χρόνο της πραγματικής ανάκτησης.3. Οι τόκοι υπολογίζονται με τη μέθοδο του ανατοκισμού σύμφωνα με το κεφάλαιο V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής.

Άρθρο 5 :1. Η ανάκτηση των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 είναι άμεση και αποτελεσματική. 2. Η Ελλάδα διασφαλίζει την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησής της.”

Επειδή, βάσει της C-354/10 απόφασης, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποφάσισε, ότι, η Ελληνική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 4 έως 6 της αποφάσεως 2008/723/EK της Επιτροπής, της 18ης Ιουλίου 2007, για την κρατική ενίσχυση C 37/05 (πρώην NN 11/04) της Ελλάδας – Αφορολόγητο αποθεματικό, καθόσον παρέλειψε να λάβει, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, όλα τα αναγκαία μέτρα προς ανάκτηση, σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της εν λόγω αποφάσεως, των κριθεισών ως παρανόμων και

ασυμβιβάστων προς την κοινή αγορά ενισχύσεων, εξαιρουμένων εκείνων στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 1, παράγραφος 2, καθώς και 2 και 3 της ίδιας αποφάσεως.

Επειδή, σε εκτέλεση της παραπάνω απόφασης του Δικαστηρίου της ΕΕ θεσπίστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 169 § 1 του Ν. 4099/2012, με τις οποίες ορίζεται ότι:

§ 1. Ανάκτηση παράνομων κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004.

α) Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, που έχει σχηματισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν. 3220/2004 (Α' 15) από τα αδιανέμητα κέρδη των επιχειρήσεων κατά τα οικονομικά έτη 2004 και 2005, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το ύψος της ενίσχυσης ανέρχεται στο ισόποσο του φόρου εισοδήματος από τον οποίο απαλλάχθηκε η επιχείρηση που προέβη στο σχηματισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με σκοπό την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τους όρους των ως άνω διατάξεων.

β) Η ενίσχυση της περίπτωσης α' **κατά το μέρος που δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά, σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 της Απόφασης 2008/723/ΕΚ της Επιτροπής, ανακτάται** από το Ελληνικό Δημόσιο με την έκδοση από τις αρμόδιες ΔΟΥ σχετικών φύλλων ελέγχου με τα οποία καταλογίζονται στις οικείες επιχειρήσεις το ποσό της ενίσχυσης και το ποσό των τόκων που οφείλονται με βάση τη μέθοδο ανατοκισμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Κεφάλαιο V του Κανονισμού 794/2004/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 140, 30.4.2004), όπως έχει τροποποιηθεί από τον Κανονισμό 271/2008/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 82, 25.3.2008), για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους από τα κέρδη του οποίου σχηματίστηκε το αποθεματικό μέχρι του χρόνου πραγματικής ανάκτησης του συνολικού ποσού της ενίσχυσης. Το επιτόκιο που εφαρμόζεται είναι το επιτόκιο αναφοράς που ορίζεται, για κάθε ημερολογιακό έτος, από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και δημοσιεύεται στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

γ) **Είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά και εξαιρούνται της ανάκτησης** οι ενισχύσεις ήσσονος σημασίας βάσει του Κανονισμού 69/2001/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 10, 13.1.2001), λαμβανομένων υπόψη των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 5 του Κανονισμού 1998/2006/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ L 379, 28.12.2006).

δ) **Είναι συμβατές με την εσωτερική αγορά και εξαιρούνται της ανάκτησης** ενισχύσεις σε επιχειρήσεις κατά το μέρος που οι επιχειρήσεις, για κάλυψη του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, πραγματοποίησαν δαπάνες οι οποίες εμπίπτουν σε μία τουλάχιστον από τις ακόλουθες περιπτώσεις και το ποσό της ανάκτησης στις περιπτώσεις αυτές, υπολογίζεται σύμφωνα με την περίπτωση ε' του παρόντος.

-Στις διατάξεις του ν. 2601/1998 (Α' 81) ή του ν. 3299/ 2004 (Α' 261).

-Στον Κανονισμό 70/2001/ΕΚ της Επιτροπής της 12ης Ιανουαρίου 2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις (ΕΕ L 10, 13.1.2001) εφόσον πρόκειται για ενίσχυση σε μικρή ή μεσαία επιχείρηση.

-Στον Κανονισμό 68/2001/ΕΚ της Επιτροπής της 12.1.2001 σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις ενισχύσεις για επαγγελματική εκπαίδευση (ΕΕ L10, 13.1.2001).

- Στον Κανονισμό 1/2004/ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς της παραγωγής, μεταποίησης και εμπορίας γεωργικών προϊόντων (ΕΕ L 1, 3.1.2004), καθώς και στις Κοινοτικές Κατευθυντήριες Γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα της γεωργίας (ΕΕ C 28, 1.2.2000), μόνον εφόσον αφορούν τη μεταφορά εγκαταστάσεων γεωργικών εκμεταλλεύσεων για λόγους δημοσίου συμφέροντος.

-Στον Κανονισμό 1595/2004 /ΕΚ της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της Συνθήκης της ΕΚ στις κρατικές ενισχύσεις προς μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία προϊόντων αλιείας (ΕΕ L 291, 14.9.2004), καθώς και στο εγκεκριμένο καθεστώς ν. 621/ 2000 Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αλιείας 2000 2006 (ΕΕ C 102, 31.3.2001).

Η περίπτωση δ' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 67 του ν. 4170/2013 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 12.7.2013, σύμφωνα με το άρθρο 82 του ίδιου νόμου.

Επειδή στο Άρθρο 107 (πρώην άρθρο 87 της ΣΕΚ) της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφέρεται:

«1. Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως.

2. Συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά:

α) οι ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρος προς μεμονωμένους καταναλωτές, υπό τον όρο ότι χορηγούνται χωρίς διάκριση προελεύσεως των προϊόντων·

β) οι ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα·

γ) οι ενισχύσεις προς την οικονομία ορισμένων περιοχών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, οι οποίες θίγονται από τη διαίρεση της Γερμανίας, κατά το μέτρο που είναι αναγκαίες για την αντιστάθμιση των οικονομικών μειονεκτημάτων που προκαλούνται από τη διαίρεση αυτή. Μετά την παρέλευση πενταετίας από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης της Λισσαβώνας, το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, δύναται να εκδώσει απόφαση για την κατάργηση του παρόντος σημείου.

3. Δύνανται να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά:

α) οι ενισχύσεις για την προώθηση της οικονομικής αναπτύξεως περιοχών, στις οποίες το βιοτικό επίπεδο είναι ασυνήθως χαμηλό ή στις οποίες επικρατεί σοβαρή υποαπασχόληση, καθώς και των

περιοχών που αναφέρονται στο άρθρο 349, λαμβάνοντας υπόψη τη διαρθρωτική, οικονομική και κοινωνική τους κατάσταση·

β) οι ενισχύσεις για την προώθηση σημαντικών σχεδίων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας κράτους μέλους·

γ) οι ενισχύσεις για την προώθηση της αναπτύξεως ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή οικονομικών περιοχών, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα αντέκειτο προς το κοινό συμφέρον·

δ) οι ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους συναλλαγών και ανταγωνισμού στην Ένωση σε βαθμό αντίθετο με το κοινό συμφέρον·

ε) άλλες κατηγορίες ενισχύσεων που καθορίζονται από το Συμβούλιο, το οποίο αποφασίζει προτάσει της Επιτροπής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος , οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Οι συνθήκες της ΕΕ αποτελούν διεθνείς συμφωνίες που στο σύνολό τους συνιστούν τον "καταστατικό χάρτη" της Ε.Ε., οι οποίες τελικά και υπερισχύουν των εσωτερικών νόμων (εθνικών δικαίων) των μελών-Χωρών. Οι Χώρες μέλη δεν μπορούν μετά την ένταξή τους να επικαλεστούν αντισυνταγματικότητα συνθηκών, με σκοπό την απαλλαγή τους από τις ανειλημμένες υποχρεώσεις τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012 , το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που έχει σχηματισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004 συνιστά κρατική ενίσχυση του άρθρου 107 παρ.1 της Συνθήκης για την λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης .Η κρατική αυτή ενίσχυση κατά το μέρος που δεν είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά , σύμφωνα με τα άρθρα 1 έως 3 της απόφασης 2008/723/ΕΚ , ανακτάται από το Ελληνικό Δημόσιο. Βασική προϋπόθεση για να είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά ενίσχυση που χορηγήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 107 της Συνθήκης είναι ότι δεν αρκεί το επενδυτικό σχέδιο να εξυπηρετεί κάποιο από τους στόχους της διάταξης αυτής αλλά θα πρέπει να είναι απαραίτητη για την επίτευξη αυτού με την έννοια **ότι δεν ενισχύονται σχέδια τα οποία ούτως ή άλλως θα υλοποιούσε η επιχείρηση** .Επιπλέον και βάσει του Ενωσιακού νομικού πλαισίου χορήγησης κρατικών ενισχύσεων η ενίσχυση πρέπει να έχει χαρακτήρα κινήτρου (σχετ. η απόφαση Δικαστηρίου της ΕΕ C-390/06 , και οι αποφάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής ,T-394/08, T-408/08 και T-454/08).

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012 (ΦΕΚ Α' 250), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 67 του ν.4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163) για ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του ν.3220/2004, εκδόθηκε **η ΠΟΛ.1231/10.10.2013** η οποία διευκρινίζει στα

κεφ. Β2 - Β.5. ότι για να είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά η ενίσχυση που χορηγήθηκε με τη σύσταση ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 θα πρέπει να αφορά επενδυτικά σχέδια που ξεκίνησαν μετά τη δημοσίευση του σχετικού νόμου, δηλαδή σχέδια που ξεκίνησαν από 28/01/2004 και μετά και όχι προγενέστερα διότι αυτά θα τα υλοποιούσε ούτως ή άλλως η επιχείρηση και δεν θα έχει το χαρακτήρα κινήτρου που θέτει ως προϋπόθεση το άρθρο 107 της Συνθήκης για την λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και λαμβάνει υπόψη της και η απόφαση 2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007(σχετ.παρ.65 και 118 της απόφασης) .

Συγκεκριμένα η ως άνω ΠΟΛ αναφέρει :

“ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Έλεγχος συμβατότητας της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά κατ' εφαρμογή της παραγ. 1 του άρθρου 169 του ν.4099/2012 (περιπτ. δ), όπως ισχύει

...

Β.2 Επιλογή Πλαισίου/Πλαισίων Ενισχύσεων (Παράρτημα Β ΕΝΤΥΠΑ 1, 2 και 3.α)

Β.2.1 Προκειμένου να προσδιοριστούν τα διακριτά Σχέδια και να επιλεγεί το Πλαίσιο (1) βάσει του οποίου θα εξετασθεί η συμβατότητα της ενίσχυσης του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού, πρέπει κατ' αρχήν οι Δαπάνες του Αφορολόγητου Αποθεματικού (10) να κατηγοριοποιηθούν ως εξής:

Ι. Ορισμένες από τις Δαπάνες Αφορολόγητου Αποθεματικού, παρότι κρίθηκε ότι πληρούν τις διατάξεις του ν. 3220/2004, μπορεί εξ' αρχής να μην είναι επιλέξιμες σε κανένα Πλαίσιο κρατικών ενισχύσεων της παραγράφου Β. 1.1 και ως εκ τούτου θα πρέπει εξ αρχής να αποκλεισθούν (βλ. ΕΝΤΥΠΟ 1 του Παραρτήματος Β.1 σχετικά με τις πιθανές κατηγορίες μη επιλέξιμων δαπανών). Επισημαίνεται ότι στις ενισχυόμενες δαπάνες του ν.2601/1998 και κατ' επέκταση του ν.3220/2004 (άρθρο 2, παρ. 2 ν.3220/2004) δεν περιλαμβάνονται δαπάνες που αφορούν στον χρηματοπιστωτικό τομέα, δαπάνες που συνδέονται με δραστηριότητες του εξαγωγικού κλάδου (δαπάνες που συνδέονται με τις εξαγόμενες ποσότητες, με τη συγκρότηση και λειτουργία δικτύου διανομής κλπ), καθώς και δαπάνες για σχέδια που ευνοούν τα εγχώρια προϊόντα έναντι των εισαγομένων. Ως εκ τούτου, τυχόν σχετικές δαπάνες αποκλείονται εκ των προτέρων από τον έλεγχο βάσει του ν. 3220/2004...

...

Β.4 Πλαίσιο Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001: Άρθρο 4 «Ενισχύσεις για επενδύσεις» (Παράρτημα Β.1 ΕΝΤΥΠΟ 3.β.1)

Το πλαίσιο έχει εφαρμογή σε Σχέδια Μικρομεσαίων(17) επιχειρήσεων με επενδυτικές δαπάνες για δραστηριότητες εκτός του τομέα της γεωργίας(5) και του τομέα αλιείας/υδατοκαλλιέργειας με τους παρακάτω όρους και προϋποθέσεις:

Β.4.1 Πεδίο εφαρμογής

Επιχείρηση:

→ Η επιχείρηση κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης(15) θα πρέπει να ήταν ως προς το Μέγεθος «Μικρομεσαία», σύμφωνα με τον σχετικό ορισμό της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Ενισχυόμενοι τομείς:

Στο Παράρτημα Β.3 αναφέρονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 παρ 1 του ν. 2601/1998 και κατ' επέκταση του ν. 3220/2004 οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001 (3)

Επί πλέον το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο δεν πρέπει να αφορά κανένα από τους παρακάτω τομείς:

- Παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία γεωργικών προϊόντων(5).
- Παραγωγή μεταποίηση και εμπορία προϊόντων αλιείας /υδατοκαλλιέργειας(6)
- Βιομηχανία άνθρακα(18)
- Τομέα Μεταφορών (23)

B.4.2 Επιλεξιμότητα επενδυτικού σχεδίου:

→ Το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να συνιστά «επένδυση» (δ) όπως αυτή ορίζεται στον εν λόγω Κανονισμό.

→ Η έναρξη(16) του επενδυτικού Σχεδίου δεν πρέπει να είναι προγενέστερη της δημοσίευσης του νόμου 3220/2004 ήτοι την 28-1-2004.

B.4.3 Επιλεξιμότητα Δαπανών:

Οι επενδυτικές δαπάνες οι οποίες έχουν κριθεί ότι πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων του ν. 3220/2004 προκειμένου να είναι συμβατές με τον απαλλακτικό κανονισμό (ΕΚ) 70/2001 και να θεωρούνται επιλέξιμες(9) πρέπει επιπλέον να ικανοποιούν τις εξής προϋποθέσεις:

- Δεν πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3220/2004, ήτοι την 28-1-2004 ή μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3614/2007, ήτοι την 3-12-2007.
- Δεν πρέπει να έχουν ενισχυθεί από άλλο καθεστώς κρατικών ενισχύσεων ή από το καθεστώς του Κανονισμού ΕΚ 69/2001 της Επιτροπής για τις ενισχύσεις ήσσονος σημασίας.
- Για τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, επιλέξιμες είναι οι δαπάνες για κτιριακές εγκαταστάσεις και έργα περιβάλλοντος χώρου, μηχανήματα και εξοπλισμό.
- Για τα άυλα στοιχεία ενεργητικού οι επενδυτικές δαπάνες είναι επιλέξιμες μόνο εφόσον αφορούν μεταφορά τεχνολογίας μέσω της απόκτησης δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας και άδειας εκμετάλλευσης τεχνογνωσίας ή τεχνικών γνώσεων που δεν είναι κατοχυρωμένες με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας (στις επενδύσεις αυτές περιλαμβάνεται και η απόκτηση λογισμικού)

...

B.5 Πλαίσιο Επενδυτικού Νόμου ν. 2601/1998 και ν. 3299/2004 (εγκεκριμένα καθεστώτα Περιφερειακών Ενισχύσεων) για αρχικές επενδύσεις(8) (Παράρτημα Β.1 ΕΝΤΥΠΟ 3.β.2)

Το πλαίσιο έχει εφαρμογή σε Σχέδια με επενδυτικές δαπάνες για δραστηριότητες εκτός του τομέα της γεωργίας(5) και του τομέα αλιείας/υδατοκαλλιέργειας(6) με τους παρακάτω όρους και προϋποθέσεις:

B.5.1 Πεδίο εφαρμογής

Επιχείρηση:

→ Η επιχείρηση κατά το χρόνο χορήγησης της ενίσχυσης δεν πρέπει να ήταν προβληματική σύμφωνα με τον σχετικό ορισμό της Επιτροπής.

Η προϋπόθεση αυτή θεωρείται ότι καλύπτεται και δεν απαιτείται να ελεγχθεί περαιτέρω δεδομένου ότι η επιχείρηση σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό, εκ του οποίου συνάγεται ότι είχε κατά τις αντίστοιχες χρήσεις θετικά αποτελέσματα (κέρδη προ φόρων).

Ενισχυόμενοι τομείς:

Στο Παράρτημα Β.3 αναφέρονται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 παρ 1 του ν.2601/1998, και κατ' επέκταση του ν. 3220/2004, οι οποίες εμπίπτουν στο καθεστώς Περιφερειακών Ενισχύσεων για αρχικές επενδύσεις του Επενδυτικού Νόμου.

Επί πλέον το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο δεν πρέπει να αφορά κανένα από τους παρακάτω τομείς:

- Παραγωγή, μεταποίηση και εμπορία γεωργικών προϊόντων (5).
- Παραγωγή μεταποίηση και εμπορία προϊόντων αλιείας/υδατοκαλλιέργειας(17)
- Βιομηχανία άνθρακα(18)
- Χαλυβουργικό τομέα(19)
- Τομέα Συνθετικών ινών(20)
- Τομέα Μεταφορών(23)

Σε περίπτωση που το επενδυτικό σχέδιο εξετάζεται βάσει του ν. 3299/2004 δεν πρέπει επίσης να αφορά τον τομέα της Ναυπηγικής Βιομηχανίας(22)

B.5.2 Επιλεξιμότητα επενδυτικού σχεδίου :

- Το ενισχυόμενο επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να αποτελεί αρχική επένδυση(8), όπως αυτή ορίζεται στις Κατευθυντήριες Γραμμές Περιφερειακών Ενισχύσεων.

- Η έναρξη (16) του εν λόγω επενδυτικού σχεδίου δεν πρέπει να είναι προγενέστερη της δημοσίευσης του νόμου 3220/2004 (28-1-2004).

- Το επενδυτικό σχέδιο θα πρέπει να έχει λειτουργήσει στην περιοχή εγκατάστασής του πέντε τουλάχιστον έτη από την ολοκλήρωσή του(16)

Σε περίπτωση που η ενίσχυση εξετάζεται βάσει του ν.3299/2004 θα πρέπει επί πλέον το επενδυτικό σχέδιο να εντάσσεται σε μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3 παρ. 1 αυτού (Παράρτημα Β.5)...».

Επειδή, η εγκύκλιος ΠΟΛ 1231/2013 δεν θεσπίζει κανόνες δικαίου ούτε τροποποιεί τις διατάξεις του άρθρου 169 § 1 Ν. 4099/2012. Δίνει οδηγίες στις φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες για τον έλεγχο υποθέσεων ανάκτησης των κρατικών ενισχύσεων που χορηγήθηκαν με τη σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών άρθρων 2 & 3 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ Α' 15/28-01-2014). Επίσης η ίδια εγκύκλιος δεν είναι αυθαίρετη καθόσον διευκρινίζει τις προϋποθέσεις οι οποίες ορίζονται από τις αναφερόμενες σε αυτή σχετικές διατάξεις του άρθρου 107 της Συνθήκης για την λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Παράρτημα Β.2 Ορολογία Κεφαλαίου Β) καθώς και της υποχρεωτικά εφαρμοστέας απόφασης 2008/723/ΕΚ της 18ης Ιουλίου 2007 , για να είναι κάποια από τις ενισχύσεις συμβατή με την εσωτερική αγορά προκειμένου να εξαιρεθεί από την ανάκτηση και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετης ερμηνείας της εν λόγω ΠΟΛ απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία , σχημάτισε την διαχειριστική περίοδο 1/1/2003-31/12/2003 αφορολόγητο αποθεματικό σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.3220/2004 ύψους 979.014,08 € , λαμβάνοντας ενίσχυση ύψους 342.654,93 €, σύμφωνα με την από 16/04/2015 έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ποσό που δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε προβεί σε ανάκτηση του σχηματισθέντος αφορολόγητου αποθεματικού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν.3614/2007.

Επειδή, οι δαπάνες του αφορολόγητου αποθεματικού, που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση 2003 (έως και 28/1/2004) ύψους 979.014,08 €, παρότι κρίθηκε ότι πληρούν τις διατάξεις του ν. 3220/2004, δεν είναι εξ' αρχής επιλέξιμες σε κανένα Πλαίσιο χορήγησης κρατικών ενισχύσεων (Πλαίσιο Κανονισμού (ΕΚ) 70/2001 ή Πλαίσιο Επενδυτικού Νόμου ν.2601/1998 και ν.3299/2004) γιατί πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.3220/2004, ήτοι 28/1/2004, γεγονός που αποδεικνύει ότι μπορούσε να επιτευχθεί η επένδυση και χωρίς την κρατική οικονομική ενίσχυση και δεν διασφαλίζεται έτσι η αναγκαιότητα της ενίσχυσης και ο χαρακτήρας κινήτρου αυτής όπως ορίζεται στο άρθρο 107 της Συνθήκης , στην απόφαση 2008/723/ΕΚ και στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 169 του ν. 4099/2012 και της ΠΟΛ 1231/2013.

Επειδή, ορθά και νόμιμα , βάσει των ισχυουσών διατάξεων , έγινε η ανάκτηση του αφορολόγητου αποθεματικού που είχε σχηματιστεί την χρήση 2003.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αρ. πρωτ...../.....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....»,ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003

Ενίσχυση προς ανάκτηση βάσει του άρθρου 169 παρ.1 του ν.4099/2012 η οποία χορηγήθηκε με την σύσταση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών των άρθρων 2 & 3 του ν.3220/2004

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ
ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	979.014,08
ΣΥΝΤΕΛΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	35%
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΑ ΕΝΙΣΧΥΣΗ	342.654,93
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΜΕ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ	342.654,93
Μείον ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΣΥΜΒΑΤΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΑΓΟΡΑ	0,00
ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΠΡΟΣ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	342.654,93
Μείον ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΚΤΗΘΗΚΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘ.47 ΤΟΥ Ν.3614/2007	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ ΓΙΑ ΑΝΑΚΤΗΣΗ	342.654,93
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΕΣ ΤΟΚΟΙ	152.479,98
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΑΠΟ ΕΠΑΝΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΚΩΝ (ποσών που ανακτήθηκαν σε δόσεις με ν.3614/2007)	
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	495.134,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	495.134,91

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).